Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 35737 du rôle
Inscrit le 19 janvier 2015

Audience publique du 10 mars 2016

Recours formé par
Madame ..., … (B)
contre une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

Vu la requête inscrite sous le numéro 35737 du rôle et déposée le 19 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Marianne Goebel, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... demeurant à B-…, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes résultant du silence gardé par ce dernier à la suite d'une demande de remise gracieuse introduite en date du 30 mai 2014 auprès de ce même directeur ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 avril 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 7 mai 2015 par Maître Marianne Goebel, préqualifiée, au nom de la demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 mai 2015 ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Emmanuel Elock, en remplacement de Maître Marianne Goebel, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience des plaidoiries du 16 novembre 2011.

En date du 21 juillet 1994, le bureau d'imposition sociétés 3 Ettelbrück, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'encontre de la société en commandite simple ..., ci-après désignée par « la société ... », les bulletins d'imposition suivants, à savoir le bulletin de l'impôt commercial communal 1992, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 1992, le bulletin de l'impôt commercial communal 1991, le bulletin de l'impôt commercial communal 1990, le bulletin de l'impôt commercial communal 1989, le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives 1989, le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives 1990, le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives 1991, le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives 1992, ainsi que le décompte à la suite des bulletins d'impôt du 21 juillet 1994.

Par lettre du 21 octobre 1994 de son litismandataire, la société ... réclama auprès du bureau d'imposition à l'encontre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives des années 1989, 1990, 1991 et 1992 en raison des majorations qui avaient été

établies par le bureau d'imposition pour les années concernées ayant donné lieu à un supplément d'impôt. En date du 14 novembre 1995, Madame ... renonça auprès du bureau d'imposition Clervaux à la prescription sur l'impôt sur le revenu 1990. En date du 29 octobre 1999, elle renonça auprès du même bureau à la prescription pour l'impôt sur le revenu des années 1990 et 1991.

En date du 29 août 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », répondit, par décision portant le numéro C8841 du rôle, à la réclamation sus-visée du 21 octobre 1994 qu'il déclara non fondée en ce qu'il confirma toutes les majorations de revenu relatives aux prestations fournies par la société de droit belge ..., aux reprises de frais de voiture et aux cotisations sociales mises en compte par le bureau d'imposition lors de l'établissement des bulletins précités du 21 juillet 1994.

Le 9 octobre 2013, le bureau d'imposition émit un extrait de compte adressé à Madame ... et portant sur un montant de … euros au titre du solde des montants d'impôt sur le revenu des années 1990 et 1991 ainsi qu'aux intérêts calculés depuis 1994.

En date du 30 mai 2014, Madame ... adressa au directeur une demande de remise gracieuse du paiement du montant sus-visé de … euros.

N'ayant pas reçu de réponse quant à sa demande, Madame ... a fait introduire, par requête déposée le 19 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation d'une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé à la suite de la prédite réclamation.

Aux termes de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives « *lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas* ».

Il résulte de cette disposition que le contribuable dont la demande de remise gracieuse n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois a le droit de déférer directement la décision implicite de refus de ladite demande, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de six mois, qui court à partir de l'introduction de demande de remise gracieuse, s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Etant donné que le paragraphe 131 AO en combinaison avec l'article 8 (3) 1 de la modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives, prévoit un recours au fond en la présente matière, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision implicite de refus de remise gracieuse. Il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, étant précisé à cet égard que le délai de six mois prévu à l'article 8 (3) 3 précité a expiré en l'espèce le 30 novembre 2014, soit avant l'introduction dudit recours.

La demanderesse fait tout d'abord valoir que le comportement de l'administration des Contributions directes serait abusif en ce que la décision du directeur du 29 août 2013 serait intervenue en méconnaissance de la prescription quinquennale des créances du trésor prévue aux termes de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale, ci-après désignée par la « loi du 27 novembre 1933 », prescription qui aurait couru à partir du fait générateur de l'impôt, indépendamment de la question de savoir s'il y a eu ou non émission d'un bulletin d'imposition. Elle estime que le paiement du montant réclamé serait constitutif d'une violation du devoir de diligence générale de l'administration et du principe de bonne foi. En effet, elle indique que ce montant correspondrait au solde de l'impôt sur le revenu des années 1990 et 1991 et des intérêts de retard tel qu'il ressort des bulletins d'imposition datés du 21 juillet 1994. Or, elle fait valoir que cette dette serait composée en majeure partie des d'intérêts de retard qui se seraient accumulés pendant plus de vingt ans en raison de la passivité de l'administration dans le traitement de sa réclamation. En se prévalant de la jurisprudence du tribunal de céans, elle fait plaider qu'une décision intervenant après un délai de vingt ans ne pourrait pas être considérée comme permettant la liquidation raisonnable des charges d'impôt relatives à une année d'imposition pour laquelle une déclaration d'impôts a été dûment remise à l'administration conformément au devoir de diligence général de l'administration. Elle indique encore que la passivité de l'administration des Contributions directes aurait engendré l'existence d'une somme d'intérêts supérieure au montant principal réclamé. Elle expose que selon une jurisprudence constante du tribunal de céans la violation du principe de bonne foi pourrait constituer une cause justifiant l'octroi d'une remise gracieuse au titre d'un cas de rigueur objective.

Elle soutient encore l'existence dans son chef d'une iniquité objective dès lors que l'administration des Contributions directes aurait violé le principe de bonne foi gouvernant les relations entre l'administration et le contribuable et en particulier son devoir de diligence général lui imposant le règlement des litiges qui lui sont soumis dans un délai raisonnable.

Elle précise ensuite son argumentation par voie de réplique en soutenant que le comportement de l'administration des Contributions directes qui (i) lui aurait accordé un sursis à exécution en échange d'une renonciation à la prescription et (ii) aurait mis plus de dix-neuf ans à adopter une décision sur les bulletins litigieux aurait provoqué une situation dans laquelle les intérêts dépasseraient substantiellement le montant principal réclamé de sorte à violer ses droits de la défense.

A titre subsidiaire, elle estime que le paiement du montant réclamé au titre de l'impôt serait contraire à l'équité et, de ce fait, à la loi fiscale étant donné qu'elle ne serait plus associée de la société ... depuis le 2 janvier 1992, date à laquelle, suite à un conflit familial, elle aurait cédé ses parts dans la société, laquelle aurait été par la suite représentée par ses deux associés, Monsieur... et la société à responsabilité limitée ... S.àr.l. sans qu'elle n'ait elle-même plus aucun lien avec la société .... Elle précise encore que la décision du 29 août 2013 aurait été adoptée à son encontre au motif que, du point de vue fiscal, les sociétés en commandite simple seraient considérées comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle de leurs associés. Enfin, par voie de mémoire en réplique, elle se prévaut des conditions relatives à l'iniquité subjective qu'elle estime remplies en l'espèce. Elle fait valoir

que cette iniquité s'apprécierait au jour où le tribunal statuerait. Elle prétend à cet égard que le paiement des impôts aurait des conséquences financières lourdes sur sa situation économique et la priverait de moyens de subsistance indispensables. Elle rappelle qu'une rigueur subjective existerait à partir du moment de la constatation de difficultés financières réelles et durables dans le chef du contribuable. Or, elle donne à considérer qu'elle serait mariée et mère de trois enfants à charge, qu'elle n'aurait qu'une activité d'employée à temps partiel lui procurant un revenu annuel imposable de … euros correspondant à un montant mensuel net de … euros. Etant mariée sous le régime de la séparation des biens, elle aurait contracté avec son époux un prêt bancaire dont le remboursement serait à peine couvert par les revenus locatifs qu'elle percevrait. Elle conclut qu'elle ne disposerait pas de sources de revenus suffisantes pour s'acquitter de la somme réclamée par l'administration des Contributions directes.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit *« dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable »*.

Il résulte de cette disposition qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité[1].

Une demande gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. La fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit[2].

Par ailleurs, la remise d'impôt n'est envisageable que si la légalité de l'impôt à sa base n'est point contestée. Ainsi, aucune contestation, tenant à la légalité de l'impôt à la base de la demande de remise gracieuse, ne saurait être utilement accueillie, pour fonder une quelconque rigueur objective ou subjective. Plus particulièrement, aucune contestation tenant au caractère excessif allégué dans le chef de l'imposition en question ne saurait être prise en considération comme telle au titre d'une remise gracieuse[3].

La première vérification, préalable, à opérer par le tribunal est donc celle de savoir si la légalité de l'impôt n'a pas été contestée par la demanderesse.

Or, il est manifeste en l'espèce que la demanderesse a contesté depuis le 21 octobre 1994 par le truchement de la société ..., les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives des années 1989, 1990, 1991 et 1992 établis en date du 21 juillet 1994. Elle a encore contesté le montant de l'impôt dû au titre desdits bulletins par lettre de son litismandataire du 30 mai 2014 sous le couvert d'une demande de remise gracieuse mais dont

[1] Trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 494 et les autres références y citées.
[2] Trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 489 et les autres références y citées.
[3] Cour adm. 11 janvier 2007, n° 22033C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 490 et les autres références y citées.

l'objet est néanmoins la réclamation à l'encontre du montant de l'impôt redû en raison, d'une part de l'existence, selon elle, de la prescription quinquennale des créances du trésor conformément à l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 qui entraînerait la prescription de l'impôt redû et, d'autre part, de la circonstance que le montant de l'impôt redû serait principalement constitué par les intérêts de retard qu'elle considère être imputables à l'administration des Contributions directes.

Vu que plusieurs contestations ayant trait à la légalité de l'impôt ont été soulevées en l'espèce, le cas d'ouverture de la remise gracieuse d'impôts n'est pas donné, de sorte qu'il devient surabondant d'analyser si la perception de l'impôt entraîne une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable.

Il s'ensuit que le recours dirigé contre une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé par ce dernier à la suite d'une demande de remise gracieuse introduite par la demanderesse en date du 30 mai 2014 auprès de ce même directeur laisse d'être fondé et doit être rejeté.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Daniel Weber, juge,
Michèle Stoffel, juge

et lu à l'audience publique du 10 mars 2016 par le premier juge, en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken s.Anne Gosset